

WTO 与 企业 税收

邓子基

内容提要 我国加入 WTO, 税收面临着机遇与挑战, 有利有弊, 利大于弊; 遵循 WTO 的最惠国待遇、国民待遇、关税减让、透明度和例外条款诸规则, 我国税收如何实现承诺? 如何理解国民待遇与税收优惠政策的关系? 我国企业更需了解税收政策调整、内外两套所得税制的统一、增值税的改革和税种开征以及税制的完善等方面的变化对企业生产经营的影响。

关键词 WTO 税收 企业

作者邓子基, 男, 1923 年生, 福建沙县人, 厦门大学财政金融系教授, 博士生导师。(厦门 361005)

2001 年 11 月 10 日, 世贸组织在卡塔尔多哈举行的第四届部长级会议通过了接纳中国为 WTO 正式成员的协议。同年 12 月 11 日, 中国正式加入 WTO, 成为第 143 个成员。今后, 我国将全面参与世贸组织的各项工作, 全面享受世贸组织赋予其成员的各项权利, 当然同时也必须履行相关义务。加入 WTO, 作为一国主权和意志体现的税收会面临怎样的挑战, 原有的政策将如何调整, 这些调整究竟会对企业, 尤其是特区企业带来怎样的影响, 这些, 都是我们必须回答的问题, 具有重要的现实意义。

一、国民待遇与税收优惠

国民待遇是 WTO 的一项基本原则, 按照它的规定, 在同等条件下, 外国商品货物劳务、外国投资在税收待遇以及其它待遇上, 不能低于本国商品货物劳务和本国投资。目前有一种流行的观点, 认为涉外税收优惠政策与国民待遇原则相违背, 因此入世以后涉外税收优惠就会被废除。其实, 这是对国民待遇原则的一种误解。因为国民待遇原则的主旨是强调不得对外国产品的输入、外国企业及外国居民在本国进行的投资活动和其他任何赢利性活动实行歧视性政策。也就是说不能搞对外歧视。而我国实行的涉外税收优惠措施不但没有对外歧视, 反而是一种超国民待遇, 也就是让外国人和外国商品享受比本国国民和本国商品更加优惠的待遇。这种做法与国民待遇原则是没有矛盾的。另一方面, 国民待遇原则是国际法的原则, 对外不对内。它只强调国民与非国民之间的非歧视性待遇, 并没有约束限制主权国家对国内企业采取非中性的税收政策。从税收角度来看, 只要按我国法律规定注册登记的法人企业都是中国的“国民”, 这其中不仅包括国有企业、集体企业、

私营企业、个体独资企业, 还包括“三资企业”。换句话说, 外资企业也是中国的“国民”, 对外资企业实际优惠政策只是国民内部的差别税收政策, 不属于违反国民待遇原则的问题, 不能以贯彻国民待遇原则为由, 废除涉外税收优惠政策。

当然, 我们也应当看到, 尽管目前的税收优惠政策与国民待遇的原则并不冲突, 但是, 鉴于公平竞争是 WTO 一向倡导的精神, 而我国现有的以企业身分和所处地区为判定标准的税收优惠政策不利于企业公平竞争且在相当程度上带有过渡的色彩(当时制定税收优惠政策主要是为了更好地吸引外资和实施梯度开发战略), 所以对税收优惠政策的调整势在必行。其主要内容就是要从以地区导向为主调整为以产业导向为主。也就是说, 对于高新技术产业和国家鼓励发展的重点行业, 不论内外资, 不论所处地区, 一律实行统一的税收优惠政策, 以此来优化产业结构, 实现同行业间的公平竞争, 提高国家的整体竞争力。当然, 任何改革都需要一个过程, 税收优惠的调整也不可能一下子完成, 而是要逐步调整、分阶段进行。有的同志也许会担心改革以后, 特区不再有税收的优势, 会影响特区企业的发展。这种顾虑是没有必要的。因为特区属于开放较早的地区, 相比其它地区而言, 市场经济体制的框架建立得比较完善, 企业市场经济的观念也比较强, 况且改革也是一个渐进的过程, 即使全面开放、取消特区优惠, 也不可能各个地区齐步走, 比较起来, 特区企业仍然是有优势的。

二、企业与税收

(一) 企业(含特区企业) 目前要交纳的主要税种

1. 增值税(内外资企业同)

2. 法人所得税

3. 其它税种

(二) 入世后税收的变化及其对企业的影响

税收与企业的关系十分密切。企业一定时期创造的价值可以用公式 $C + V + M$ 表示,其中 C 是原价值的转移(即折旧), V 是工资成本, M 中包含四个部分: M_0 (利息) + M_1 (流转税) + M_2 (所得税) + M_3 (税后利润)。在企业日常核算中, $C + V + M_0 + M_1 + M_2$ 被视为成本, M_3 是收益。当 C 、 V 、 M_0 等因素不变时, M_1 、 M_2 的增减,直接影响了企业的利润水平:税收增加时,利润就减少;税收减少时,利润就增加。而 M_1 、 M_2 的多少又取决于税种的多寡、税率的高低和征税范围的宽窄等因素。因此,税收政策的调整与企业的利益息息相关。那么,加入 WTO 以后,我国的税收政策将出现哪些变化呢?

第一,出口税收政策的调整

1. 关税 我国关税长期处于高名义税率,低实际税率的状态。据测算,1996 年关税的实际征收率只有 3%。这其中的主要原因是减免优惠过多。入世以后,按照我们的承诺,关税的名义税率在短时期内应全面大幅下调。为避免可能对企业带来较大冲击,政府会逐步取消不合理的减免税政策,缩小名义税率和实际税率的差距,并进一步调整我国关税税率结构,有效运用灵活的税制和差别关税保护

我国幼稚产业的发展。

2. 出口补贴 为鼓励企业出口,我国曾先后制定一些出口税收优惠政策,其中有些规定违反了 WTO 反倾销与反补贴原则,构成了禁止性补贴。按照 WTO 发展中国家过渡时期的特殊条款,这些规定必须最迟在 2003 年 1 月 1 日之前取消。例如,外资企业法中规定的,外资产品出口企业在依法减免税期满后,若当年出口产值达企业产值的 70% 以上的,可按照税法规定的税率减半征收企业所得税,税率不低于 10%,外国投资者再投资与产品出口的企业 100% 退还所得税;《财政部关于外商从我国所得的利息有关减免所得税的暂行规定》第二条及《国家税务总局关于外国企业减征、免征预提所得税管理程序的通知》规定,外国公司、企业和其他经济组织向我国公司、企业提供技术设备,由我方用产品返销或交付产品等供货方式偿还价款的本息,免征预提所得税。这些均构成禁止性补贴。

3. 出口退税 出口退税是一国政府鼓励产品出口的一项重要措施。目前我国出口退税方面存在的主要问题是退税率小于征税率,无法实现全额退税,且出口退税率变动幅度较大,政策不稳定。另外,由于现行政策对不同类型企业和贸易方式采取区别对待的原则,造成企业实际税负不公的现象也很突出。加入 WTO 后,必然要改革。首先,要调高部分产品的退税率,使其与法定征收率一致,做到“征

纳税人	小规模纳税人	(1) 生产货物或提供应税劳务、以生产货物或提供应税劳务为主兼营批发或零售,年应税销售额在 100 万元以下的纳税人;(2) 从事货物批发或零售,年应税销售额在 180 万元以下的纳税人;(3) 超过上述标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业。		
	一般纳税人	在中国境内销售、进口货物,提供加工、修理、修配劳务的企业、单位且不符合小规模纳税人的标准。		
税率(%)	一般纳税人	0	出口货物	
		13	农产品、粮食产品、食用植物油、自来水、天然气、沼气、冷气、暖气、热气、热水、民用煤炭、图书、报纸、杂志、饲料、化肥、农药、农业机械、农用薄膜、金属、非金属矿、煤炭	
		17	原油、井矿盐、其他货物、加工、修理、修配劳务	
	小规模纳税人		4	商业
			6	工业
免税		自产初级农产品;来料加工复出口货物;国家鼓励、支持发展的投资项目总额内进口的自用设备,利用外国政府和国际金融组织贷款项目进口的设备;避孕药品和用具;向社会收购的古旧图书;国家规定的科研机构和学校进口的直接用于科研或教学的用具;国外无偿援助进口物资和设备;残疾人专用物品的进口;个人销售自用物品(摩托车、汽车除外);黄金、白银;国有粮食购销企业销售的粮食;规定的军、警用品;个体残疾劳动者的劳务费;用废渣生产的建材产品。		
出口退税		机械及设备、电器及电子产品、运输工具、仪器仪表、服装退税率为 17%;其他机电产品、纺织原料及制品等等退税率为 15%;农业产品退税率为 5%;从小规模纳税人购进除农产品以外的产品退税率为 6%;其他出口货物退税率为 13%。		
		关于“免、抵、退”:凡有进出口经营权的生产企业自营出口或者委托外贸企业代理出口的货物,一般实行“免、抵、退”税的办法。“免”是指对上述货物免征本企业生产销售环节的增值税;“抵”是指上述货物应当免征或退还的所耗用的原材料、零部件等已交纳的增值税,抵顶内销货物应纳的增值税;“退”是指上述货物占本企业当期全部货物销售额 50% 以上的,在一个季度内,由于应当抵顶的增值税大于应纳的增值税而没有抵顶完的时候,经过主管税务机关批准,对没有抵顶完的税额予以退税。		

企业类型 项目	内资企业	外资企业
税率(%)	内地:33 特区:15	内地:33 特区:15
费用扣除	向非金融机构的借款利息只能在不超过按照金融机构同类、同期贷款利率计算的部分予以扣除。	不高于一般商业贷款利率计算的利息,如果提供有关证明文件,经税务机关审核同意,即可扣除。
	计税工资按当地每人每月限制标准(元)扣除	可以全额扣除,无计税工资限制
	技术开发费比上年增长 10% 以上的,如果属于国有企业、集体工业企业、集体企业控股并从事工业生产、经营的股份制企业 and 联营企业,可按照本年度技术开发费的 50% 抵扣本年度应纳税所得额。	技术开发费比上年增长 10% 以上的,可按照本年度技术开发费的 50% 抵扣本年度应纳税所得额。
	职工工会经费、职工福利费、职工教育经费,分别按照工资总额 2%、14%、1.5%	无相关规定
	业务招待费:全年营业收入 1500 万元的,扣除率不超过 0.5%;营业收入在 1500 万元到 5000 万元之间的,该部分扣除率不超过 0.3%;营业收入在 5000 万元到 1 亿元之间的,该部分扣除率不超过 0.2%;营业收入超过 1 亿元的,该部分扣除率不超过 0.1%	全年销货净额在 1500 万元以下的,扣除率不超过 0.5%;超过 1500 万元的,扣除率不超过该部分的 0.3% 全年业务收入总额在 500 万元以下的,扣除率不超过 1%;业务收入超过 500 万元的部分,扣除率不超过 0.5%
	通过境内非赢利的社团、国家机关向公益事业和灾害、贫苦地区的捐赠在年度应纳税所得额 3% (金融、保险企业为 1.5%) 以内的可以扣除	类似捐赠可以据实全额扣除
	筹建期间的汇兑损益在开业 5 年内分摊	合理列为各所属期间
固定资产折旧	估计残值一般不超过原价格的 5%	估计残值不低于原价的 10%
优惠政策	(1) 新办的从事咨询业、信息业、技术服务业的企业和经营单位,可以从开始生产、经营之日起免税 2 年;(2) 清产核资发生的资产评估净增值,以非现金的实物资产和无形资产对外投资发生的资产评估净增值,不计入应纳税所得额;(3) 大型集团性企业可将 100% 控股的子公司合并纳税	(1) 生产性企业经营期在十年以上的,两免三减半;从事基础设施建设经营期在十五年以上的,五免五减半;从事服务性行业经营期在十年以上投资超过 500 万,一免两减半;(2) 产品出口企业规定减免期满后,当年出口产值达企业当年产值 70% 以上的,按 10% 征收,先进技术企业减免期满后如仍为先进技术企业,延长三年 10% 征收;(3) 外商投资者用利润再投资经营期不少于 5 年,退还再投资已缴税款的 40%,若再投资产品出口企业或先进技术企业,期限不少于 5 年,可全额退税

* 原税率为 30% 加地方所得税税率 3% 共计 33%。

多少、退多少”。其次,保持出口退税政策的稳定性和统一性,加快出口退税率立法工作。最后,要保证内外资企业在政策和操作上的一致性,实现公平税负和国民待遇原则。从以上几项调整可以看出,入世以后,关税税率下降、出口退税率提高都有利于进出口企业,但另一方面,原有的一些出口补贴措施的取消会在一段时期对企业造成不利影响。不过,从整体和长远来看,进出口政策的规范化有助于为企业营造公平的竞争环境,给入世后的进出口企业带来更多的发展机遇。

第二,内外两套税制的统一

1. 法人所得税 从上文可以看出,目前我国内外资企业在费用扣除、固定资产折旧、税收优惠等方面存在众多差异,造成实际税负轻重不一。据测算,外资企业实际税负为 8% 多一点,内资企业则超过 20%,有近三分之二的差距。这种差别,在过去是为了吸引外资,是必要的。现在情况不同了。按照 WTO 的要求,公平竞争就是要“一视同仁”。如果仍然实行内外两套所得税制,显然不利于内资企

业的发展。因此统一税制势在必行。在制定统一的所得税时,现有税收优惠也要进行相应调整。即上文提到的从涉外和地区导向转变为普惠制和产业导向,使税收在保持微观中性的前提下更好地体现国家产业政策的调整意图。

2. 统一车船使用税和车船使用牌照税、房产税和城市房地产税、土地使用税和土地使用费这些分别对内资企业和外资企业征收的税费。因为这些税费除纳税人身分不同以外,税种的性质、征收依据、征收范围、征收办法大体类似,统一规定有利于简化税制,更好地贯彻 WTO 的公平原则。

3. 将三资企业纳入城市维护建设税和教育费附加的征收范围,将耕地占用税的征收范围扩大到外资企业。通过纳税人范围的扩大更好地为城市建设筹集经费并促进城市现有土地的合理、高效利用,使之成为地方税的重要收入来源。内外两套税制的统一尤其是所得税的统一和优惠政策的调整会给所有企业带来较大的影响。调整以后,有些企业的税收负担可能会有所增加,有些企业的税收负

税种		内资企业	外资企业
关税	税目与税率	基本相同	
	优惠		免税优惠的进口设备和技术项目范围比内资企业窄
营业税	税目与税率(%)	基本相同。范围涉及交通运输业 3;建筑业 3;金融保险业 8;邮电通信业 3;文化体育业 3;娱乐业 5 - 20;服务业 5;转让无形资产、销售不动产 5	
	税收优惠	内资保险公司提供 1 年期以上返还性人身保险业务免征	
消费税		内外相同。范围涉及烟、酒和酒精、化妆品、护肤护发品、贵重首饰和珠宝玉石、鞭炮焰火、汽油、柴油、汽车轮胎、摩托车、小汽车	
资源税		内外相同,范围涉及原油、天然气、煤炭、非金属矿原矿、金属矿原矿和盐	
不同的税种		城镇土地使用税	土地使用费
		房产税	城市房地产税
		城市维护建设税及教育费附加	未征收
		车船使用税	车船使用牌照税
		耕地占用税	未开征
印花税		基本相同	
契税		基本相同	
车辆购置税		基本相同	

担可能会有所下降。这主要取决于企业自身的一些因素,如原有税率水平、所处行业等等。毫无疑问,那些符合国家政策意图和处于国家鼓励发展行业的企业调整后会更享受更加优惠的政策。

第三,增值税的改革

增值税是我国的第一大税,转型问题是增值税存在的主要问题。目前我们实行的是生产型增值税,不允许抵扣购进固定资产所含税款,只允许抵扣购置原材料和半成品所含税款。而其他大多数国家实行的都是消费型增值税,即允许抵扣购进固定资产所含税款。生产型增值税虽然能够保证财政收入,但其弊端也很明显:一是不利于鼓励投资,因谁投资谁就要纳税;二是资本构成不同的企业之间税负不平衡,特别是高新技术产业和基础产业由于固定资产投资比重较大,税收负担较其他企业重,不利于国家政策的实施。另外,对进口国内不能生产的先进技术设备免税,而国内生产的设备所含税款则不能抵扣,也影响内资企业的竞争能力。为消除重复征税因素、刺激投资、推动经济结构的战略性调整,在入世后,应研究将生产型增值税改为消费型增值税。同时,为使增值税进一步规范化和抵扣链条的完整,还要考虑将建筑、金融、运输企业也纳入正在征税范围。增值税的改革会给企业带来较大影响,对高新技术企业和资本有机构成高的企业来说,消费型增值税有利于减轻企业的流转税负担,增强企业的竞争力。对建筑、金融、运输业而言,增值税取代营业税可能会增加企业负担,当然这种增减的程度要视具体改革措施而定。

第四,税种的开征和税收制度的完善

1. 反倾销税和反补贴税 入世以后,我国原有的一些非关税壁垒如配额和许可证制度以及出口补贴政策要予

以取消。在这种情况下,为避免国外对我国产品的反倾销(自 1997 年 6 月欧盟对我国进行第一起反倾销调查以来,到 1998 年底,已有 23 个国家和地区对我国商品提起反倾销案件 327 起,最高涉案金额达 4500 万元)以及国外商品以倾销方式打入中国市场对国内相关产品造成伤害,开征我国的反倾销税势在必行。另外,考虑到补贴可能对国际贸易和一国利益造成的扭曲或损害,我们也必须加快依据《中华人民共和国反倾销和反补贴条例》制定反补贴法。反倾销和反补贴税的征收不仅可以矫正不公平贸易,还能合理保护本国民族工业和商业。

2. 社会保障税 社会保障体系的建立对于深化市场经济改革、建立现代企业制度具有十分重要的意义。而当前我国社会保障收费存在覆盖面小、征缴力度不强、征缴率不高、社会保险资金入不敷出的问题,已经成为社会保障体系建设的重要制约因素。实行社保费改税,以税收形式替代现行收费制度,建立可靠、稳定的社保资金筹集渠道,是建立完善社保制度的一项重要措施。按照社会保障税的初步设想,其税率与现行社会保障缴费率大致相当,因此不会加重企业和职工的负担。

3. 其它立法 应对入世以后可能出现的新情况,如跨国企业避税增多、电子商务活动的开展、资金、人员流动性增强等,一些有针对性的法律和措施也会相应出台。如开征资本利得税、加快反避税和电子商务的税收立法、加强与其它国家税务机构的协调合作和情报交换等等。这些措施对企业也会造成或多或少的影响。

(三) 理顺征纳关系,实现两个文明

加入 WTO,不论对立法机关、税务机关还是纳税人都提出了更高的要求。对立法机关而言, (下转第 42 页)

这些技术、设备,而在此基础上进行技术创新则更少。这一问题不解决,它必将成为我省实现技术创新大跨越的一个最大的障碍。

目前,要想通过资金和人才的大规模投入来赶超发达国家几乎是不可能的。我省目前的技术创新资金投入量和技术创新人才的保有量以及创新能力与发达国家相距甚远,要想赶上发达国家的现有水平需要极大的投入和很长的时间;更何况在目前情况下要大规模地增加技术创新投入、大幅度提高技术创新人员的数量 and 创新能力也是不现实的。

当前情况下,比较现实和理性的选择应该是加大对发达国家的技术创新成果的引进、吸收和创新的力度,这是一条既省时,又能取得实效的途径,它已经为历史所证明。从1960年到1975年,日本共引进25777项世界先进技术,以35.37亿美元的代价,取得了欧美耗时几十、甚至上百年的,耗资1800~2000亿美元的发明成果。在此基础上,日本通过吸收技术,并加以创新,从而使日本迅速成为科技强国。其中尤其值得注意的是,日本在整个吸收欧美技术的过程中,保持着引进资金与吸收创新资金之比为1:10,而我国技术引进与吸收创新资金之比为17:1(石定寰,1999)。我省的情况也大体如此。重引进、轻吸收创新的现状可见一斑。

6. 小企业技术创新能力弱

我省虽然是一个小企业非常发达的省份,但我省的小企业与发达国家的小企业存在明显的不同:我省小企业与发达国家小企业之间的技术创新能力的差距十分显著。

发达国家的小企业是技术创新的主力。美国每年科技发明的50%以上是由小企业完成的,美国每年颁发的专利总量的60%是小企业获得的。德国的情况也大致如此。1996年,德国出口的高技术产品的所有品种中,75%的品种是小企业生产的,15%是中型企业生产的,只有10%是由大企业生产的。

另外在发达国家,小企业的技术创新的资本效率也高于大中型企业。例如,德国政府将技术创新资金向小企业

倾斜,因为德国政府认为,小企业在开发、生产新产品的过程中,所需资金投入仅为大企业的1/3。

产生于短缺经济时代的我省的小企业,最初主要是通过模仿国有企业的现有产品,来填补市场的巨大缺口。其人员主体并非是受教育程度最高的群体,而恰恰相反,其主体更多的是在短缺经济时代生活最没有保障、受教育程度最低的农民和其他社会边缘群体人员。这就决定了我省中小企业自诞生之初就不具有国外小企业的创新能力。虽然近年来,大批科技人员投身创办中小企业,但由于其创办时间短,总体数量相对于20多年积累下来的其他中小企业的数量来说仍然较少,所以仍然无法根本性地改变中小企业的整体情况。

而在发达国家成熟的市场经济条件下,小企业的产生、生存和发展往往依赖于其创业者的独到的技术和创新能力,其成员主体是最具有创新精神和创新实力的群体。因此,数量众多的小企业成为技术创新的主体也是顺理成章的事。因为占一国企业总数的98%以上的小型企业聚集了众多的技术创新人才。

参考文献:

1. 浙江省统计局等:“2000年浙江省全社会R&D资源清查主要数据统计公报”,《浙江日报》2001年12月5日。
2. 《浙江统计年鉴(2001)》,中国统计出版社2001年7月版。
3. 曹学军:“健全国家创新体系 增强国际竞争力”,中国技术创新网2001年。
4. 刘景江:“我国企业技术创新滞后的原因与对策”,中国技术创新网2001年。
5. “国外大企业开展技术创新活动的启示”,新华社,2000年2月21日。
6. 林万金、郭运孝:“企业R&D投入在美国技术创新中的作用”,中国技术创新网2001年。
7. 张钢:“企业技术创新的动力源与信息源”,《科研管理》1998年第4期。
8. 董景荣、杨秀苔:“技术创新的几个理论误区”,《当代经济研究》2001年第6期。

责任编辑 董希望

(上接第28页)必须对现行法律、法规进行清理,尤其是地方的“土政策”和乱收费要严格取缔。同时,加快税收立法,实现税收制度对所有企业和个人的公开、透明。对税务机关而言,要树立文明征税的观念,强化税收征管,实现办税公开化、社会化,推行征管技术手段现代,实现以法治税。对纳税人(纳税企业)而言,要保证依法纳税,不偷、漏、抗、骗税,实现文明纳税。当然,在依法纳税的同时,纳税人也依法享有法律赋予的权利,如知情权、监督权、复议权和诉讼权。在生产经营过程中,企业可以进行合理的税收筹划,即在法律

许可的框架内通过事前的合理规划达到节税目的。通俗地讲,可以这样形容入世后征纳双方的关系“你投资,我欢迎;你赚钱,我收税;你亏本,我同情;你犯法,我处理。”

最后,我们还应当看到的是,税收只是企业经营效益的一个影响因素。加入WTO以后,企业只有认清形势、把握机遇、锐意进取、强化管理,增强企业自身的实力,才能在商海中立于不败之地。

责任编辑 董希望